Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (treće vijeće)

23. travnja 2015.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Šesta direktiva o PDV-u – Članak 11.A – Uporaba robe koja se smatra isporukom uz naknadu – Uporaba zgrade za aktivnost izuzetu od PDV-a – Porezna osnovica za tu uporabu – Interkalarne kamate plaćene za vrijeme građenja zgrade“

U predmetu C-16/14,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio hof van beroep te Gent (Belgija), odlukom od 7. siječnja 2014., koju je Sud zaprimio 16. siječnja 2014., u postupku

Property Development Company NV

protiv

Belgische Staat,

SUD (treće vijeće),

u sastavu: M. Ilešič (izvjestitelj), predsjednik vijeća, A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas i C. G. Fernlund, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Szpunar,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

— za Property Development Company NV, M. Vanden Broeck i S. Geluyckens, *advocaten*,

— za belgijsku vladu, M. Jacobs i J.-C. Halleux, u svojstvu agenata,

— za grčku vladu, K. Paraskevopoulou i M. Skorila, u svojstvu agenata,

— za finsku vladu, S. Hartikainen, u svojstvu agenta,

— za Europsku komisiju, L. Lozano Palacios i G. Wils, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odluči bez njegovog mišljenja,

donosi sljedeću

* Jezik postupka: nizozemski

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 11.A Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL L 145, str. 1. i izmjena SL L 149, str. 26., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Property Development Company NV (u daljnjem tekstu: Prodeco) i Belgische Staat povodom poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) nastalog u vezi s uporabom zgrade za aktivnost davanja u zakup.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Šesta direktiva ukinuta je i zamijenjena od 1. siječnja 2007. Direktivom Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.). Međutim, s obzirom na datum nastanka činjenica u postupku, u glavnom postupku nastavlja se primjenjivati Šesta direktiva.

4 U skladu s člankom 2. Šeste direktive:

„[PDV-u] podliježu:

1. isporuke robe i usluga u tuzemstvu koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;

2. uvoz robe.“ [neslužbeni prijevod]

5 Članak 4. te direktive glasi:

„1. Porezni obveznik znači svaka osoba koja samostalno na bilo kojem mjestu obavlja jednu od gospodarskih aktivnosti navedenih u stavku 2. […]

2. Gospodarske aktivnosti iz stavka 1. su sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge […]. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.

[…]“ [neslužbeni prijevod]

6 Glava V. Šeste direktive imala je naziv „Oporezive transakcije“ i obuhvaćala je njezine članke 5. do 7., koji su imali nazive „Isporuka robe“, „Isporuka usluga“ i „Uvoz“.

7 Članak 5. Šeste direktive glasi:

„1. ‚Isporuka robe’ znači prijenos prava raspolaganja materijalnom imovinom kao vlasnik.

[…]

6. Situacija kada porezni obveznik koristi robu koja čini dio njegove poslovne imovine za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika, ili kada besplatno raspolaže tom imovinom, ili, općenitije, kada koristi tu robu u svrhe koje nisu njegovo poslovanje smatra se isporukom uz naknadu ako je

[PDV] na tu robu ili njezine sastavne dijelove bio u cijelosti ili djelomično priznat kao odbitak. Međutim, korištenje robe za poslovnu namjenu u vidu uzoraka ili darova male vrijednosti ne smatra se isporukom uz naknadu.

7. Države članice mogu smatrati isporukom uz naknadu:

(a) kada porezni obveznik koristi u svrhu svog poslovanja robu koja je proizvedena, izgrađena, izvađena, prerađena, kupljena ili uvezena za vrijeme tog poslovanja, ako se [PDV] na takvu robu, da je ona bila nabavljena od drugog poreznog obveznika, ne bi u cijelosti mogao odbiti;

(b) kada porezni obveznik koristi robu za aktivnosti koje nisu oporezive, ako je za tu robu priznato pravo cjelokupnog ili djelomičnog odbitka [PDV-a] pri njezinom stjecanju ili korištenju u skladu s točkom (a);

[…]“ [neslužbeni prijevod]

8 Člankom 11. navedene direktive bilo je propisano:

„A. U tuzemstvu

1. Poreznu osnovicu čine:

(a) u pogledu isporuke robe ili usluga, osim onih iz točaka (b), (c) i (d), sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač u zamjenu za isporuku od kupca ili neke treće strane […];

(b) u pogledu transakcija iz članka 5. stavaka 6. i 7., kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, u odsutnosti kupovne cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme kad se odvijaju te transakcije;

[…]

2. Porezna osnovica uključuje:

(a) poreze, carine, prelevmane i davanja, isključujući sam [PDV];

(b) popratne rashode poput provizije, troškova pakiranja, prijevoza i osiguranja, za koje dobavljač tereti kupca. Države članice mogu smatrati rashode obuhvaćene posebnim sporazumom popratnim rashodima.

[…]“ [neslužbeni prijevod]

9 Članci 18., 73. i 74. Direktive 2006/112 odgovaraju članku 5. stavku 7., članku 11.A stavku 1. točki (a) i članku 11.A stavku 1. točki (b) Šeste direktive.

Belgijsko pravo

10 Sukladno članku 12. stavku 1. Zakona od 3. srpnja 1969. kojim je donesen Zakonik o porezu na dodanu vrijednost (*Moniteur belge* od 17. srpnja 1969., str. 7046.), u verziji koja se primjenjuje na činjenice u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakonik o PDV-u):

„Smatraju se isporukom uz naknadu:

[…]

3° korištenje kao kapitalnog dobra od strane poreznog obveznika dobra koje je izgradio, dao izgraditi, proizveo, dao proizvesti, stekao ili uvezao drugačije nego kapitalno dobro ili u odnosu na koje su, uz primjenu poreza, osnovana stvarna prava […] u njegovu korist ili su mu bila ustupljena ili ponovno ustupljena, ako se s obzirom na to dobro ili njegove sastavne elemente u cijelosti ili djelomično može odbiti porez;

[…]“

11 Tim člankom 12. stavkom 1. točkom 3. belgijski zakonodavac namjeravao je iskoristiti mogućnost ponuđenu u članku 5. stavku 7. točkama (a) i (b) Šeste direktive.

12 Članak 26. Zakonika o PDV-u glasi:

„U pogledu isporuke robe ili usluga, porez se obračunava na sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač robe ili usluga od osobe kojoj se roba ili usluge isporučuju, ili od treće osobe, uključujući potpore izravno povezane s cijenom isporuke.

Porezna osnovica uključuje iznose koje dobavljač robe ili usluga obračuna kao proviziju, troškove osiguranja i prijevoza osobi kojoj se roba ili usluge isporučuju, neovisno o činjenici jesu li ti troškovi obuhvaćeni posebnom obavijesti o terećenju ili posebnim sporazumom.

Porezna osnovica uključuje i poreze, carine, prelevmane i davanja.“

13 Članak 33. stavak 1. tog zakonika određuje:

„Poreznu osnovicu čine:

1° za transakcije iz […] članka 12. kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, u odsutnosti kupovne cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme kad se odvijaju te transakcije, uzimajući u obzir, ovisno o slučaju, članak 26. drugi i treći podstavak […];

[…]“

14 Članak 22. točka (a) prvi podstavak Kraljevskog dekreta od 8. listopada 1976. o godišnjim financijskim izvještajima poduzetnika (*Moniteur belge* od 19. listopada 1976., str. 13460.), kao i članak 38. Kraljevskog dekreta od 30. siječnja 2001. o provedbi Zakonika o trgovačkim društvima (*Moniteur belge* od 6. veljače 2001., str. 3008.), glase:

„Vrijednost stjecanja materijalne i nematerijalne imovine može uključivati troškove kamata za pozajmljeni kapital radi njihova financiranja, ali samo ako se ti troškovi odnose na razdoblje koje prethodi stvarnom korištenju te imovine.“

Glavni postupak i prethodno pitanje

15 Prodeco je u razdoblju od 1991. do 1994. dao izgraditi poslovnu zgradu s namjerom da je proda. Ona je u poslovnim knjigama prikazana kao zaliha. U okviru procjene tih zaliha, sukladno propisanim pravilima, Prodeco je u aktivi iskazao interkalarne kamate.

16 Te interkalarne kamate bile su kamate plaćene po stopi sukladno ugovoru o kreditu sklopljenom u svrhu izgradnje te zgrade na iznose tog kredita oslobođene tijekom spomenute izgradnje.

17 Prodeco je odbio PDV koji je platio na isporuke robe i usluga u vezi s izgradnjom zgrade.

18 Čekajući da se predmetna zgrada proda, što se konačno dogodilo tijekom 2000. godine, Prodeco je 1995. i u sljedećim godinama davao u zakup dijelove te zgrade. Tijekom te gospodarske aktivnosti u svojim poreznim prijavama zanemario je primjenu članka 12. stavka 1. točke 3. Zakonika o PDV-u, a što je belgijska porezna uprava prilikom nadzora provedenog tijekom 1998. smatrala prekršajem te odredbe.

19 Prodeco je platio dio iznosa PDV-a čije je plaćanje zahtijevala belgijska porezna uprava, odnosno 1.178.489 eura, što ukupno odgovara iznosu PDV-a koji je ranije odbijen po ulaznim računima u vezi s izgradnjom zgrade.

20 Međutim, odbio je platiti drugi dio iznosa PDV-a čije je plaćanje također zahtijevala belgijska porezna uprava, odnosno 554.416,67 eura. Taj iznos obračunat je na temelju kamata koje je Prodeco platio sukladno ugovoru o kreditu pomoću kojeg je financirana izgradnja zgrade.

21 Godine 2004. Prodecu je dostavljen nalog za plaćanje zadnjespomenutog iznosa PDV-a. On je protiv tog naloga podnio prigovor rechtbanku van eerste aanleg te Antwerpen (prvostupanjski sud, Antwerpen), koji je taj prigovor odbio presudom od 9. svibnja 2008.

22 Prodeco je podnio žalbu protiv te presude hof van beroep te Antwerpen (drugostupanjski sud, Antwerpen). Presudom od 16. veljače 2010. taj je sud usvojio žalbu u odnosu na interkalarne kamate, koje, sukladno mišljenju tog suda, ne čine dio porezne osnovice u slučaju primjene članka 12. stavka 1. točke 3. Zakonika o PDV-u.

23 Belgijska porezna uprava podnijela je reviziju protiv te presude. Presudom od 19. siječnja 2012. Hof van Cassatie (Vrhovni sud) ukinuo je tu presudu u dijelu koji se odnosi na interkalarne kamate i vratio predmet na ponovno suđenje hof van beroep te Gent (drugostupanjski sud, Gent).

24 Hof van beroep te Gent navodi da je, kako bi obrazložio svoju odluku u skladu s kojom interkalarne kamate čine dio porezne osnovice, Hof van Cassatie temelj pronašao u presudi Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855). U toj presudi Sud je presudio da, kada dobavljač robe ili usluga svojem klijentu odobri odgodu plaćanja u zamjenu za plaćanje kamata do isporuke, te su kamate dio naknade dobivene za isporuku robe ili usluga u smislu članka 11.A stavka 1. točke (a) Šeste direktive.

25 Iako je Hof van Cassatie jasno odlučio, hof van beroep te Gent smatra da se i dalje postavlja pitanje treba li ili ne treba interkalarne kamate uzeti u obzir.

26 Hof van beroep te Gent smatra da presuda Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), s obzirom na to da se odnosi na tumačenje članka 11.A stavka 1. točke (a) Šeste direktive, nije nužno relevantna u slučaju kao što je onaj u glavnom postupku. Interkalarne kamate prije bi trebalo smatrati dijelom „cijene troška", koja se nalazi među relevantnim elementima navedenima u članku 11.A stavku 1. točki (b) Šeste direktive, ili ih kvalificirati kao „popratne rashode" u smislu članka 11.A stavka 2.

27 Članak 35. stavak 4. Četvrte direktive Vijeća 78/660/EEZ od 25. srpnja 1978. na temelju članka 54. stavka 3. točke (g) Ugovora o godišnjim financijskim izvještajima za određene vrste trgovačkih društava (SL L 222, str. 11.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 17., svezak 1., str. 16.) pokazatelj je u korist tog zaključka. Ta odredba, prenesena u belgijsko zakonodavstvo u članku 22. točki (a) prvom podstavku Kraljevskog dekreta od 8. listopada 1976. o godišnjim financijskim izvještajima poduzetnika, propisuje da „[k]amata na kapital pozajmljen kako bi se financirala proizvodnja dugotrajne aktive može se uključiti u troškove proizvodnje do one mjere u kojoj se ona odnosi na razdoblje proizvodnje".

28 Nadalje, također bi trebalo uzeti u obzir načelo neutralnosti. U tom pogledu, hof van beroep te Gent skreće pozornost na činjenicu da interkalarne kamate ne podliježu PDV-u i stoga se u odnosu na njih ne može odbiti PDV, za razliku od isporuka i usluga povodom izgradnje zgrade.

29 U tim je okolnostima hof van beroep te Gent odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeće prethodno pitanje:

„Jesu li interkalarne kamate, koje sukladno članku 35. stavku 4. Četvrte direktive 78/660 mogu biti uključene u trošak proizvodnje do one mjere u kojoj se odnose na razdoblje proizvodnje, dio porezne osnovice za korištenje u smislu članka 5. stavka 6. Šeste direktive, osobito ‚cijene troška' u smislu članka 11.A stavka 1. točke (b) Šeste direktive i/ili popratnih rashoda u smislu njezina članka 11.A stavka 2.?"

30 Dopisom od 8. listopada 2014. tajništvo Suda sudu koji je uputio zahtjev uputilo je zahtjev za pojašnjenjima, osobito u odnosu na pitanje je li oporeziva transakcija u glavnom postupku, sukladno ocjeni tog suda, obuhvaćena situacijom iz članka 5. stavka 6. Šeste direktive ili nekom od situacija iz stavka 7. tog članka. Od suda koji je uputio zahtjev također je zatraženo da provjeri je li u glavnom postupku relevantan element cijena troška ili kupovna cijena slične robe.

31 U svojem odgovoru, koji je Sud zaprimio 11. veljače 2015., sud koji je uputio zahtjev precizirao je da je Prodecovo korištenje predmetne zgrade za gospodarsku aktivnost izuzetu od PDV-a, a koja se sastojala od davanja te zgrade u zakup, obuhvaćeno situacijom iz članka 5. stavka 7. točke (b) Šeste direktive i da je, među relevantnim elementima iz članka 11.A Šeste direktive, element relevantan za donošenje odluke u glavnom predmetu kupovna cijena slične robe u smislu članka 11.A stavka 1. točke (b).

O prethodnom pitanju

32 Uzimajući u obzir odgovor suda koji je uputio zahtjev, a nastavno na zahtjev Suda za pojašnjenjima, valja shvatiti da se postavljenim pitanjem pita treba li članak 11.A stavak 1. točku (b) Šeste direktive tumačiti na način da, u slučaju poput onoga u glavnom postupku, porezna osnovica za izračun PDV-a za korištenje, u smislu članka 5. stavka 7. točke (b) te direktive, zgrade koju je porezni obveznik dao izgraditi treba obuhvaćati interkalarne kamate plaćene za vrijeme građenja.

33 Najprije valja podsjetiti da pravilo iz članka 11.A stavka 1. točke (b) Šeste direktive, u skladu s kojim poreznu osnovicu za transakcije iz članka 5. stavaka 6. i 7. te direktive čini „kupovna cijena predmetne robe ili slične robe ili, u odsutnosti kupovne cijene, cijena troška utvrđena u vrijeme kad se odvijaju te transakcije", odstupa od općeg pravila iz članka 11.A stavka 1. točke (a) te direktive, u skladu s kojim poreznu osnovicu za transakcije koje podliježu PDV-u čini „sve što čini naknadu koju je dobio ili će dobiti dobavljač […] od kupca ili neke treće strane" (vidjeti analognu presudu Marinov, u odnosu na članke 73. i 74. Direktive 2006/112, C-142/12, EU:C:2013:292, t. 31.).

34 Naime, transakcije iz članka 5. stavaka 6. i 7. Šeste direktive sastoje se, među ostalim, od korištenja poreznog obveznika robe za svoje privatne svrhe ili privatne svrhe svojih namještenika ili, kao u predmetnom slučaju, korištenja za gospodarsku aktivnost izuzetu od PDV-a. U svim tim slučajevima smatranja transakcije isporukom uz naknadu porezni obveznik nije primio od kupca ili neke treće strane nikakvu stvarnu naknadu koja bi mogla poslužiti kao porezna osnovica za izračun PDV-a, zbog čega se ne može primijeniti opće pravilo iz članka 11.A stavka 1. točke (a) te direktive (vidjeti u tom smislu presudu Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, EU:C:2011:381, t. 26. i 27.).

35 Nadalje valja istaknuti da, u slučaju da je robu korištenu u smislu članka 5. stavaka 6. i 7. Šeste direktive kupio porezni obveznik, poreznu osnovicu za izračun PDV-a za to korištenje čini, sukladno članku 11.A stavku 1. točki (b) Šeste direktive, kupovna cijena te robe. U tu svrhu „kupovnom cijenom

robe“ treba smatrati preostalu vrijednost robe u trenutku njezina korištenja (presude Fischer i Brandenstein, C-322/99 i C-323/99, EU:C:2001:280, t. 80. kao i Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, t. 32.).

36 U odnosu na element koji se navodi u istoj odredbi, „kupovnu cijenu slične robe“, iz tumačenja u prethodnoj točki ove presude proizlazi da se na temelju tog kriterija može odrediti porezna osnovica za korištenje u smislu članka 5. stavaka 6. i 7. Šeste direktive u slučajevima u kojima tako korištenu robu porezni obveznik nije stekao kupnjom.

37 U odnosu na ostalo, iz spomenutog članka 11.A stavka 1. točke (b) nesumnjivo proizlazi da poreznu osnovicu samo u slučaju nedostatka kupovne cijene robe ili slične robe čini „cijena troška“.

38 Slijedom navedenog, u glavnom postupku koji se odnosi na korištenje, iz članka 5. stavka 7. točke (b) Šeste direktive, zgrade koju porezni obveznik nije kupio, nego je istu dao izgraditi, i u odnosu na koje postoji slična roba na tržištu, posve je sukladno članku 11.A stavku 1. točki (b) Šeste direktive da je sud koji je uputio zahtjev utvrdio da poreznu osnovicu relevantnu za izračun PDV-a za to korištenje čini kupovna cijena sličnih zgrada u trenutku tog korištenja.

39 U svrhu izračuna na temelju te porezne osnovice, važno je da roba čija se kupovna cijena uzima u obzir budu zgrade čiji su položaj, dimenzije i druga bitna obilježja slični obilježjima predmetne zgrade (vidjeti analognu presudu Gemeente Vlaardingen, C 299/11, EU:C:2012:698, t. 30.).

40 Međutim, nije važno sadrži li ili ne sadrži kupovna cijena sličnih zgrada interkalarne kamate koje su, ovisno o slučaju, bile plaćene za vrijeme njihove izgradnje. Naime, za razliku od kriterija cijene troška, koji je u članku 11.A stavku 1. točki (b) Šeste direktive propisan kao porezna osnovica u nedostatku kupovne cijene, kriterij kupovne cijene slične robe omogućuje poreznoj upravi da odluku temelji na tržišnoj cijeni te vrste robe u trenutku korištenja predmetne zgrade, bez detaljnog ispitivanja koji su relevantni elementi doveli do te cijene.

41 Iz istog razloga, interkalarne kamate koje je doista platio sam porezni obveznik za vrijeme izgradnje predmetne zgrade nisu, u slučaju kao što je onaj u glavnom postupku, relevantne za određivanje porezne osnovice.

42 Konačno, valja podsjetiti da ni u kojem slučaju porezna osnovica iz članka 11.A stavka 1. točke (b) Šeste direktive ne može obuhvaćati vrijednost na koju je porezni obveznik već platio PDV, a da ga potom nije mogao odbiti. U tom smislu sud koji je uputo zahtjev treba obaviti odgovarajuće provjere (presude Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, t. 31. do 33. i Gemeente ‘s-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, t. 35.).

43 S obzirom na sva prethodno navedena razmatranja, na postavljeno pitanje valja odgovoriti da članak 11.A stavak 1. točku (b) Šeste direktive treba tumačiti na način da, u slučaju poput onog u glavnom postupku, poreznu osnovicu za izračun PDV-a za korištenje, u smislu članka 5. stavka 7. točke (b) te direktive, zgrade koju je porezni obveznik dao izgraditi čini kupovna cijena, u trenutku tog korištenja, zgrada čiji su položaj, dimenzije i druga bitna obilježja slični obilježjima predmetne zgrade. U tom smislu nije relevantno pitanje čine li dio te cijene plaćene interkalarne kamate.

Troškovi

44 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (treće vijeće) odlučuje:

Članak 11.A stavak 1. točku (b) Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica treba tumačiti na način da, u slučaju poput onog u glavnom postupku, poreznu osnovicu za izračun poreza na dodanu vrijednost za korištenje, u smislu članka 5. stavka 7. točke (b) te direktive, zgrade koju je porezni obveznik dao izgraditi čini kupovna cijena, u trenutku tog korištenja, zgrada čiji su položaj, dimenzije i druga bitna obilježja slični obilježjima predmetne zgrade. U tom smislu nije relevantno pitanje čine li dio te cijene plaćene interkalarne kamate.

Potpisi